

Audience publique du 12 octobre 2011

Recours formé par
Monsieur ..., ... (Belgique)
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 27542 du rôle, déposée le 1^{er} décembre 2010 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., demeurant à B-.. (Belgique), ..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 24 septembre 2010 ayant déclaré non fondée une réclamation contre une décision de refus d'une imposition par voie d'assiette pour l'année 2007, émise le 25 octobre 2009 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 27 décembre 2010 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en ses plaidoiries à l'audience publique du 3 octobre 2011.

En date du 30 octobre 2009, Monsieur ... déposa ses déclarations d'impôt sur le revenu des années 2007 et 2008.

Par décision du 25 octobre 2009, le préposé du bureau d'imposition Luxembourg ...informa Monsieur ... qu'étant donné que son revenu imposable ne dépasserait pas les limites fixées par le règlement grand-ducal du 28 décembre 1990 portant exécution de l'article 153 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « LIR », il ne serait pas obligé de remplir une déclaration d'impôt sur le revenu et que la déduction de charges extraordinaires ainsi que l'excédent de frais d'obtention et de dépenses spéciales ne se feraient que sur présentation d'une demande qui ne serait recevable que si elle avait été déposée au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle du décompte. Or, la demande datée du 30 août 2009 et entrée aux services du bureau d'imposition le 30 octobre 2009, n'aurait pas été introduite dans le délai précité.

Par courrier du 25 janvier 2010, Monsieur ... introduisit une réclamation contre la prédite décision du 25 octobre 2009.

En date du 24 septembre 2010, le directeur de l'administration des Contributions directes émit une décision libellée comme suit :

« [...] Vu la requête introduite le 25 janvier 2010 par le sieur ..., demeurant à B..., pour réclamer contre la décision de refus d'une imposition par voie d'assiette pour l'année 2007, émise le 25 octobre 2009 et notifiée le même jour conformément au § 89 de la loi générale des impôts (AO) ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 AO ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit dans les forme et délai de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir procédé à l'imposition au motif d'une remise tardive de la déclaration ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ; qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant qu'il ressort du dossier fiscal que pour l'année litigieuse le réclamant a demandé d'être imposé d'après les dispositions de l'article 157ter de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) ;

Considérant que d'après la législation en vigueur pour l'année litigieuse une telle demande entraîne une imposition par assiette du contribuable ; qu'une imposition par voie d'assiette d'après l'article 157ter L.I.R. ne peut être effectuée en défaveur du contribuable et que, par conséquent, une imposition selon l'article 157ter L.I.R. ne peut engendrer qu'une restitution d'impôts (Trib. adm. du 24 mars 2010, n° 26006 du rôle) ;

Considérant qu'en vertu du § 153 AO, les droits à restitution permis en dehors des cas visés aux §§ 151 et 152 AO s'éteignent si la demande en restitution n'a pas été introduite avant la fin de l'année qui suit celle de la survenance des faits à l'origine du droit ;

Considérant qu'en l'espèce la demande en restitution et notamment celle d'être imposée selon l'article 157ter L.I.R. aurait dû être introduite jusqu'au 31 décembre 2008 en ce qui concerne l'année d'imposition 2007 ;

Considérant que la déclaration d'impôt sur le revenu de l'année 2007 a été déposée le 30 octobre 2009 ; que la demande en restitution doit dès lors être considérée comme tardive ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée [...] »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 1^{er} décembre 2010, inscrite sous le numéro 27542 du rôle, Monsieur ... a introduit un recours non autrement spécifié contre de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes précitée du 24 septembre 2010.

Quant à la nature du recours introduit, force est au tribunal de constater que lorsque la requête introductive d'instance omet d'indiquer si le recours tend à la réformation ou à l'annulation la décision critiquée, il y a lieu d'admettre que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi.¹

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 21 mai 1931 telle que modifiée, appelée « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « AO », auquel renvoie le paragraphe 235 (5) AO mentionnant les bulletins concernant des demandes de restitution d'impôts (« *Bescheide über Erstattungsansprüche aus Rechtsgründen* »), et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin d'impôt. Partant, le recours sous analyse est à qualifier de recours en réformation, de sorte que tribunal est compétent pour connaître du recours introduit par le demandeur.

Le recours est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, le demandeur, sans contester l'analyse du directeur qu'en l'espèce la déclaration d'impôt pour l'année 2007 aurait dû être introduite avant le 31 décembre 2008, fait valoir qu'en juillet 2008 il aurait transmis sa déclaration d'impôt de l'année 2007 à l'administration, qu'il aurait contacté le bureau d'imposition au courant du mois pour savoir si son dossier avait été réceptionné, ce que son interlocuteur lui aurait confirmé. Étant donné qu'il n'aurait pas eu de nouvelles jusqu'en janvier 2009, il aurait à nouveau contacté le bureau d'imposition et il lui aurait été expliqué qu'en raison de circonstances d'organisation interne, le traitement des demandes prenait de plus en plus de temps. Suite à ces explications, il ne se serait plus posé de questions jusqu'au jour où il aurait reçu un courrier lui réclamant la déclaration d'impôt pour l'année 2007. Il aurait alors envoyé une copie de sa déclaration de 2007 et celle de 2008 par courrier recommandé. Il estime que dans la mesure où le bureau d'imposition n'aurait plus été disposé à prendre sa déclaration d'impôt de l'année 2007 en compte, il aurait été victime d'une erreur de communication et d'un abus de confiance.

Le délégué du gouvernement fait valoir que la décision directoriale serait à confirmer.

Force est au tribunal de constater de prime abord pour ce qui est du délai à respecter pour le dépôt d'une déclaration pour l'impôt sur le revenu, que le contribuable non résident peut, sur demande, en vertu de l'article 157ter (1) LIR, se voir restituer l'impôt sur le revenu qui a été payé en trop. Aux termes de l'article 157ter (3) LIR : « *La demande visée à l'alinéa*

¹ Voir TA 18 janvier 1999, n° 10760 du rôle, Pas. adm. 2010, v° Recours en reformation, n° 7

1^{er} entraîne une imposition par voie d'assiette », de sorte qu'il y a lieu de conclure, par analogie à la solution retenue par la Cour administrative en matière de dépôt de déclaration pour l'impôt sur le revenu pour les résidents au sens de l'article 153 (4) LIR,² que la nature d'une déclaration pour l'impôt déposée par un non résident est à qualifier de demande de se voir imposer par voie d'assiette. Il s'ensuit que le délai pour déposer une demande au sens de l'article 157ter LIR expire, en vertu de l'article 17 (2) du règlement grand-ducal du 9 mars 1990 portant exécution de l'article 145 LIR, le 31 décembre de l'année qui suit celle de l'année pour laquelle la déclaration pour l'impôt a été introduite, à savoir en l'espèce le 31 décembre 2008.

En l'espèce, il ne ressort d'aucun élément du dossier fiscal versé en cause que le demandeur ait déposé la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2007 au cours du mois de juillet 2008. D'autre part, le dossier fiscal prévisé ne contient pas non plus de trace du prétendu courrier réclamant au demandeur le dépôt de la déclaration pour l'impôt de l'année 2007, le demandeur restant par ailleurs en défaut de verser une telle pièce. Finalement, la déclaration d'impôt introduite par le demandeur en date du 30 octobre 2009, n'est, contrairement aux affirmations de ce dernier, pas une copie de la déclaration prétendument introduite en juillet 2007, mais un formulaire original portant la date du 30 août 2009. Dans ces circonstances et au stade actuel de l'instruction du dossier, il y a lieu de conclure, d'une part, que le demandeur reste en défaut d'apporter la preuve du dépôt de sa déclaration d'impôt sur le revenu de l'année 2007 en juillet 2008, et, d'autre part, que le demandeur a déposé la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2007 en date du 30 octobre 2009.

Dès lors, dans la mesure où la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2007 n'a été introduite en espèce qu'après le délai légal, à savoir le 31 décembre 2008, c'est à bon droit que le directeur de l'administration des Contributions directes a décidé qu'elle aurait été introduite tardivement.

Il suit des considérations qui précèdent, que le recours est à rejeter pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

déclare le recours non justifié, partant en déboute,

condamne la partie demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Marc Sünnen, vice-président,

² Voir CA 1^{er} février 2011, n° 27045C du rôle, www.ja.etat.lu

Claude Fellens, premier juge,
Tessy Kuborn, juge,

et lu à l'audience publique du 12 octobre 2011 par le vice-président, Marc Sünner, en
présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Michèle Hoffmann

s. Marc Sünner

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 13 octobre 2011

Le Greffier du Tribunal administratif